

会計上の見積りの監査の新局面の検討

——ISA540 公開草案(2006 年 12 月)を対象に——

奥 西 康 宏*

- I はじめに
- II ISA における会計上の見積りの監査の歴史的な流れ
- III 2006 年 12 月公開草案の公表までの経緯と定義された概念
- IV 2006 年 12 月公開草案における会計上の見積りの虚偽表示の 3 類型
- V 2006 年 12 月公開草案における会計上の見積りの偏向の扱い
- VI 2006 年 12 月公開草案における会計上の見積りに関する整理
- VII 2006 年 12 月公開草案における監査手続の分析と虚偽表示の決定
- VIII むすびにかえて

I はじめに

会計上の見積りの監査についての監査基準は、本稿が問題とする国際会計士連盟（International Federation of Accountants, 以下 IFAC と表記）による国際監査基準（International Standards on Auditing, 以下 ISA と表記）において、その骨格が、1986 年に作成

* 専修大学商学部准教授

され、1994 年の集成版（Codification）公表後 ISA540 としての改訂など現在まで若干の手直しをうけている。現行 ISA では、会計上の見積りの監査について、「監査人は、エンティティとその環境に対する自分の知識に基づいて、エンティティの会計上の見積りの合理性、およびその見積りは監査中に入手された他の監査証拠と整合しているかどうかについて最終的な評価を行わなければならない。」[IFAC, 2006, ISA540, para.24] とあり、監査人は個別の見積りの「見積りの合理性¹⁾」と他の証拠との「整合性」について評価すべきものとなっている。近年、IFAC の国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board, 以下 IAASB と表記）は、2002 年から従来の会計上の見積りの監査に関する ISA540 を見直す作業を続けてきたが、2 度目の公開草案（Exposure Draft-ISA540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures, Proposed Withdrawal of ISA 545, Auditing Fair Value Measurements and Disclosures：以下 2006 年 12 月公開草案と表記）を、2006 年 12 月 22 日に公表した。そこでは「監査人は、監査証拠に基づいて、財務諸表における会計上の見積りおよび関連する開示が、適用可能な財務報告のフレームワークという環境で、合理的であるか、あるいは虚偽表示であるかどうか

かを評価すべきである。」[IAASB, 2006b, para.18] とある。これは、現行 ISA の見積りの合理性と整合性の部分を、会計上の見積りとその開示について、合理的か、虚偽表示かに変えるものであり、「虚偽表示」というものが明示化されている。

筆者にとって、見積りの合理性と虚偽表示の関係は、以前から疑問であった。見積りの合理性について監査人は評価していくが、その結果、合理的ではない見積りと判断したとき、それは、どのような場合見積りの虚偽表示となるのか、考えが整理できていなかった。おそらく見積りの合理性には水準があり、著しく合理的ではない会計上の見積りは、虚偽表示と決定されるのであろうが、それ以外の水準の合理性をもつ会計上の見積りを、監査人がどのように対応し判断するのか、筆者には曖昧であった。

例えば、販売した自社製品について一定期間の無料修理保証を行っている会社が、期末に販売した製品について、予想される故障率とそれに対する修理費用を見積り、製品保証引当金を計上する場合を想定しよう。このとき製品保証引当金の金額は、故障率を過去の経験から何%にするか、あるいは修理に必要な交換部品や修理にかかる人件費をどのように判断するかで、その金額は変わってくるであろう。このため経営者が見積ったこの金額の精度を、監査の立場から厳格に問うことは難しい。しかし、この製品保証引当金の金額について、過去の経験やその計算するプロセスから、なにか裏づけとなるものがあり、一定の論理で説明できるような金額については、多少の差異があっても、一定の金額範囲までは合理的なものとみなすことができよう。一方で、この金額の差異について無制限に認めるわけではなく、恣意的な仮定や誤ったデータの利用、ご都合主義のモデルから導かれる金額は、合理的な見積りとは言えないであろう。しかし、どの程度合理的ではない見積りが、虚偽表示となるかは、明らかな誤謬があれば決定は容易であるが、それ以外の場合は、明確ではないようだ。

今回発表された 2006 年 12 月公開草案は、財務諸表における会計上の見積りと開示について、合理的か、虚偽表示かを評価すべきであると表記するなど、従来の会計上の見積りの監査を大きく変える多くの内容を

含み、筆者にとって会計上の見積りの監査の新局面を切り開くものであった。そこで、本稿では、会計上の見積りの監査の新局面として、2006 年 12 月公開草案を対象に、その内容を現行 ISA やその前の旧 ISA、また 2006 年 12 月公開草案の前に公表された 2004 年 12 月公開草案の記述と対比しつつ、その内容を検討することを目標としている。

本稿では、2006 年 12 月公開草案を会計上の見積りの監査の新局面と位置づけているが、会計上の見積りを、監査人がどのように整理して認識し、その対応としてどのような監査手続を実施し、そして最終的にどのように評価するのかについて、その一連の論理を示すことを考えている。

本稿の構成は以下の通りである。まず次節では、2006 年 12 月公開草案を必要とすることになった現行 ISA までの会計上の見積りの監査の歴史的な流れを概説する。続く第 3 節は、2006 年 12 月公開草案の設定経緯とそこで定義された概念を紹介する。これを受けて、2006 年 12 月公開草案の内容を検討していくが、2006 年 12 月公開草案においては、様々な論点があり、分析のための多様なアプローチが考えられるが、本稿では、2006 年 12 月公開草案の流れに反して、まず会計上の見積りについての監査人が最終的に到達すべき目標から検討を始め、第 4 節で、虚偽表示の 3 類型を、続く第 5 節で、偏向について検討し、さらに第 6 節では、その対象となる会計上の見積りの性格の整理について検討する。そして第 7 節で、それらに対する監査手続を分析し虚偽表示の決定を考えるとという順序で論を進める。最後に、これまでの議論をまとめ、2006 年 12 月公開草案がもつ会計上の見積りの監査の新局面の意味と、今後の検討の課題を示し、むすびにかえる。なお、2006 年 12 月公開草案に含まれる公正価値会計の監査については、本稿の検討の対象外とする。

II ISA における会計上の見積りの監査の歴史的な流れ

① 国際監査ガイドライン第 26 号

IFAC において、会計上の見積りの監査が初めて独

立した項目として扱われたのは、国際監査基準の前身の国際監査ガイドライン（International Auditing Guideline: IAG）第26号としてであり1988年のことであった。

このIAG26は、全部で23節からなるが、内容的に、このIAGの目的などを示す「序」（1～3節）に、「会計上の見積りの性格」（4～6節）、それに対する「監査手続」（7～19節）、そして「監査手続の評価」（20～24節）という4つの部分から構成されている。主な監査手続において、データの検証と仮定の妥当性の検討、見積りに際して行われた計算の検証、過去の見積りと実績との比較、経営者の承認手続の検討という細目に分けて解説しており、この手続は、内容からすると、見積りプロセスを理解しそれを評価するものであった。最後の「監査手続の評価」においては、「会計上の見積りに関して、監査人は、仮定の適切性と計算の正確性に関する合理的な保証が得られたかどうかを確かめなければならない。監査人は、事業体及び業界について得た知識を基に、見積りの合理性を評価するとともに、監査中に得た他の証拠との整合性を評価しなければならない。」[IFAC, 1988, para.20]とあり、これがIAG26における監査人の評価における基本的な考え方であり、見積りの合理性と他の証拠との整合性を対象とするものであった。その他、IAG26では、監査手続として明確には列挙されていないが、後発事象の検討の必要性（21節）や、偏向（bias）という言葉を使い、合理的なものとして許容した差異が一方的な方向である場合、その影響を検討すること（23節）について記述されていた。

本稿との関連で、重要なものとして22節がある。長いが以下引用する。

「会計上の見積りは概算値であるので、誤謬の評価は、監査の他の分野におけるものよりも困難である。入手可能な証拠に基づいた監査人の見積り額と財務諸表に含まれている見積り額との間に差異がある場合には、監査人はかかる差異が誤謬であるか否かを決定しなければならない。もし差異が合理的であるならば、例えば、財務諸表における金額が許容し得る下限と上限との間に収まる場合には、誤謬と判断されないであろう。しかしながら、監査人がそ

の差異が合理的ではないと判断する場合には、監査人は経営者に対して許容し得る金額にまで修正するよう要求すべきである。もし経営者が見積りの修正を拒否した場合には、事業体による見積り額と最もそれに近い見積り額との差異は誤謬とみなされることになる。当該誤謬が財務諸表に与える影響が重要であるかどうかを評価するに当たっては、当該誤謬はそれ以外のすべての誤謬と合計した上で検討されなければならない。」 [IFAC, 1988, para.22]

この時点では、虚偽表示という用語は使っておらず、誤謬（error）という表現であるが、財務諸表における見積りと監査人の見積りの差額について述べられていた。これが後に表現は変わるが、現行ISAさらには2006年12月公開草案においても、その考え方は保持されている。

② 旧ISA540

この内容が大きく変わったのが1994年の集成版の公表である。これを旧ISA540と表記する。旧ISA540は、全部で27節からなり、内容的に、このISAの目的などを示す「序」（1～4節）に、「会計上の見積りの性格」（4～7節）、それに対する「監査手続」（7～24節）、そして「監査手続の評価」（25～27節）という4つの部分から構成されていた。この改訂の特徴は、「監査手続」を、再整理して、「(a) 経営者の見積りプロセスのレビューとテスト」（IAG26の監査手続に相当）、「(b) 独自の見積り」、「(C) 後発事象のレビュー」の3つのアプローチを選択併用するとして、内容を解説したことであった。また重要な手続を黒の太い書体で示すというブラックレターで表記されていた。入手すべき監査証拠については、「監査人は、会計上の見積りが状況において合理的であるかどうか、さらには必要とされる時、適切に開示されているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を得るべきである。」[IFAC, 1995, ISA540, para.2]とあり、会計上の見積りの合理性についての監査証拠の入手であった。監査人の評価については、「監査人は、そのビジネスに対する自分の知識に基づいて、見積りの合理性、およびその見積りは監査中に入手された他の監査証拠と整合しているかどうかについて最終的な評価を

行わなければならない。」[IFAC, 1995, ISA540, para.24]とあり、最終的には、監査人は、見積りの合理性と他の監査証拠との整合性について評価を行うことになっていた。なお、IAG26の誤謬という表現は改められ、虚偽表示(misstatements)という表現が、次のように出ていた。

「(前略)もし経営者が見積りを修正することを拒否するならば、その相違は、虚偽表示と考えられ、財務諸表への影響が重大であるかどうかを評価する上で、その他全ての虚偽表示とともに検討されるだろう。」[IFAC, 1995, ISA540, para.26]

また、偏向という表現もここで次のように示され、IAG26同様に、監査人の検討の対象となっていた。

「監査人は、また合理的と認められた個々の相違が、一つの方向に偏向があるかどうか、すなわち累積ベースで、それらが財務諸表に重大な影響を与えているようであるかどうかを検討しなければならない。このような状況では、監査人は、財務諸表全体として会計上の見積りを評価するであろう。」

[IFAC, 1995, ISA540, para.27]

③ 現行 ISA540

ISA540は、最近、他のISAの改訂に応じて調整されている。他の基準の設定や改訂、特にISA315「エンティティとその環境の理解を通じての重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」(Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement)とISA330「リスク評価に対する監査人の対応」(The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks)と調整が図られており、本稿執筆時点で有効なISA540は、2006年ハンドブックのものであり、これを現行ISA540と記す。

現行ISA540は、旧ISA540と大きく違うわけでないが、複数の字句の修正や追加が行われている。第一に、項目の見出しにおいて、旧ISA540では「監査手続」であったものが、「エンティティの会計上の見積りの重要な虚偽表示のリスクに対応する監査手続」に変わった。その他にもいくつかの改訂があるが、従来の8節が大きく変更されている。なお、変更部分は、筆者による下線で示す。

「監査人は、エンティティの会計上の見積りがその状況において合理的であるかどうか、さらには必要とされる場合、適切に開示されているかどうかについて、十分かつ適切な監査証拠を入手するために、追加の監査手続を設定し実施すべきである。会計上の見積りの裏づけにおいて重要な虚偽表示を発見するために利用可能な監査証拠は、財務諸表の他の項目の裏づけにおいて重要な虚偽表示を発見するために利用可能な監査証拠に比べて、しばしば入手することが難しく、説得的ではない (以下、略)。」

[IFAC, 2006, ISA540, para. 8]

このうち、最初の文では、従来は、「監査人は、…十分かつ適切な監査証拠を入手すべきである」であったのが、「監査人は、……十分かつ適切な監査証拠を入手するために、追加の監査手続を設定し実施すべきである」に変わった。次の文は、さらに特徴的であり、従来「会計上の見積りの裏づけにおいて利用可能な監査証拠」という部分が、「会計上の見積りの裏づけにおいて重要な虚偽表示を発見するために利用可能な監査証拠」に変わった。従来、監査人は、会計上の見積りとその監査証拠を基準上直接的に把握していたのに対して、現行ISA540では、見積りと監査証拠の間に、「重要な虚偽表示」が入ってきて、見積りそのものを裏づける監査証拠の入手という理解が変質している。

この8節に続く会計上の見積りに関する監査証拠についての記述では、証拠の性格を形容する言葉として従来「確信的」(conclusive)という表記だったのが、「説得的」(persuasive)という表記に置き換えられている。一般に、監査証拠の証明力に対して「確信的」というもののほうが、水準が上で、それより劣るものとして「説得的」という表記が使われているようであり、ここで言葉の変更により、監査証拠の性格付けに修正がほどこされているのである²⁾。

また監査手続については、手続の位置づけが次のように変わっている(下線部は筆者による変更部分を示すものである)。

「会計上の見積りの作成において経営者によって利用される手続及び手法(関連する統制活動を含む)について理解することは、監査人にとって、追加的

な監査手続の性質、タイミングおよび範囲を設定するための重要な虚偽表示のリスクを認識し評価するために、重要である。」[IFAC, 2006, ISA540, para.9]

これらは、ISA315 および ISA330 に合わせて、ISA 540 について改訂することなく、表記の変更によって部分的に整合性を与えようと調整されたものと見られるが、より大きな修正が必要となり、次節の 2006 年 12 月公開草案の公表にいたるのである。なおこれらの監査手続を実施後の結論部分については大きな修正はない。

現行 ISA では、ISA240「財務諸表監査における不正を検討する監査人の責任」(The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements)において、会計上の見積りが多く触れられている。ISA240 では、特に「不正な財務報告は、会計上の見積りの意図的な虚偽表示によって、しばしば行われる。」[IFAC, 2006, ISA240, para.80] として、不正による重要な虚偽表示をもたらす可能性のある偏向についての会計上の見積りのレビューにおいて、監査人に、監査証拠が裏付ける最善の見積りと財務諸表の見積りの差額が、個々に合理的であっても、潜在的な偏向を示すかどうかについて、財務諸表全体での検討と、過年度の財務諸表に反映された重大な会計上の見積りに関する経営者の判断と仮定に対する遡及的なレビューを求めている。監査人としては、会計上の見積りの監査において、ISA540 以外に、ISA240 に注意する必要があるのである。

III 2006 年 12 月公開草案の公表までの経緯と定義された概念

① 2006 年 12 月公開草案の設定経緯

今回公開された草案は、2002 年 6 月に承認されたプロジェクトから始まるものであるが、現行 ISA540 の改訂、クラリティ・プロジェクト (Clarity Project) への準拠、ISA545「公正価値の測定と開示の監査」との結合という複雑な背景がある。簡単に説明すると、当初、この基準改訂は、これまでの見積りの監査において他の基準と整合させながら厳格さを導くことを目指したもの³⁾であり、会計上見積りの性格を、測

定の不確実性や測定の信頼性という用語で分類し対応するなど意欲的なものであり、それがタスクフォースや IAASB とのやりとりで修正されながら、リスク・アプローチ (具体的には ISA315 と ISA330) に合わせて、2004 年 12 月 20 日の公開草案 Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other Than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures) の公表に至った。ここでは意欲的な見直しに加え、新たなリスク・アプローチ (具体的には ISA315 と ISA330) に合わせた記述も示されることになった。ここまでのコメントをうけるまでが最初の段階である。その後、4 ヶ月ほどのコメント期間があり、最終的には 48 のコメントが寄せられ、公開草案の見直しが始まることになる。この段階の後半において、さらにクラリティ・プロジェクトに合わせた書換え (Clarity Drafting Conventions) が必要になり、2006 年 3 月の香港での会議では、そのことについて、2 つに分けて議題が検討されている。同会議において、ISA540 の最終版に同意が得られたが、「クラリティ・プロジェクト」と調整し、さらに ISA545「公正価値会計の監査」との結合を図る段階にその後入った。最終的には、2006 年 12 月 22 日に、ISA540 の公開草案が公表された。このような経緯から、2006 年 12 月公開草案は、2004 年 12 月公開草案において、既存の会計上の見積りの監査の見直しについてコメントをうけてそれを反映しているので、クラリティ・プロジェクトに関するものと、ISA545 との結合に関するものを求めている。2007 年 4 月 30 日までコメントをうけることになっており、2007 年 12 月に最終版を採択する予定である。これから最終案までにコメントの集計し検討するという手続が行われることになっている。

IAASB による会計上の見積りの監査の改訂は、他の課題と並行して、年数回の会議に合わせて図表 1 (筆者作成のもの) のようにプロジェクトが進んだ。なお、IAASB の会議の内容は、『JICPA ジャーナル』(現在の『会計・監査ジャーナル』)で、出席した日本公認会計士協会の担当者より報告されており、表の中には、便宜上、該当するものを上げておく⁴⁾。

これらの会議における資料が、本稿の議論と関連す

図表 1 会計上の見積りの監査改訂プロジェクトの流れ

会議開催時期および場所	公表資料における英文タイトルおよび概要	JICPA ジャーナル 解説掲載号
2002 年 12 月会議 (12 月 8 日～13 日, マイアミ)	Audit of Estimates Involving Measurement Uncertainty ISA540 の改訂案に関する論点整理を検討し、タスクフォースが ISA 540 を枠組み文書として改訂する段階に進むことを承認。14 ページにおよぶ背景資料あり。特徴として、Measurement Uncertainty を前面に押し出している。	2003 年 4 月号
2003 年 7 月会議 (7 月 21 日～25 日, ニューヨーク)	Accounting Estimates ISA540 の改訂の草稿に関する論点整理を検討し、タスクフォースの複数の勧告について全般的な支持を示した。	2003 年 10 月号
2004 年 4 月会議 (4 月 19 日～22 日, トロント)	Accounting Estimates タスクフォースの案を、複数の項目について慎重に検討しその結果を伝えた。	2004 年 7 月号
2004 年 9 月会議 (9 月 13 日～17 日, ニューヨーク)	Audit of Accounting Estimates タスクフォースの案を、複数の項目について慎重に検討しその結果を伝えた。	2004 年 12 月号
2004 年 12 月会議 (12 月 6 日～10 日, ニューオリンズ)	Audit of Accounting Estimates 公開草案を承認。2005 年 4 月 30 日までコメントをうけとる。	2005 年 3 月号
コメント期間	2004 年 12 月末～2005 年 4 月 30 日	
2005 年 10 月会議 (10 月 19 日～21 日, ニューヨーク)	Accounting Estimates コメントの整理 特定金額見積りと範囲の利用など。新しい公開草案も資料として示される。	2006 年 1 月号
2006 年 3 月会議 (5 月 6 日～10 日, 香港)	Estimates 最終版の承認, 545 との結合へ、またクリアリティ計画の段階へ。大きな見直しを加えられた公開草案とその組み換えが議論される。	2006 年 7 月号
2006 年 9 月会議 (9 月 18 日～22 日, モントリオール)	Estimates and Fair Values クローズオフ版の承認, 結合版の原案の議論。	2006 年 12 月号
2006 年 12 月会議 (12 月 4 日～8 日, ロンドン)	Exposure Drafts 公開草案が承認された。	2007 年 3 月号 (誌名変更あり)
コメント期間	2006 年 12 月末～2007 年 4 月 30 日	

る。本稿で IAASB の公表した資料をもとに議論しているが、これらの資料は、古いものを除いては、IAFC のウェブサイト (<http://www.ifac.org/>) から直接ダウンロードしたものである。IAFC は、ネット上で監査基準書および公開草案さらに基準設定の審議状況を、議題、議事録、音声ファイルなどの形で詳しく公開している。特に重要なものとして、以下の 4 つがある。

- 2004 年 12 月公開草案, *Exposure Draft-ISA 540 (Revised)*, “Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other Than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures)”
- クローズオフ版 (2006 年 9 月公表), *Close Off Document:ISA 540 (Revised)*, *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other Than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures)*
- 2006 年 12 月公開草案, *Exposure Draft-ISA 540, Audit-*

ing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Proposed Withdrawal of ISA 545, Auditing Fair Value Measurements and Disclosures

- 結論の基礎 (2006 年 12 月公開), *Basis for Conclusions:ISA 540 (Revised)*, *Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other than those Involving Fair Value Measurements and Disclosures)*

なお、「クローズオフ版」(Close Off Document) というのは、クリアリティ・プロジェクトによる書換えにかける前に、その内容を確定させたもので、従来のブラックレターを用いた監査基準書である。その後に、書換えられたものが作成されるのであり、それが、2006 年 12 月公開草案である。また「結論の基礎」とは、2006 年 12 月公開草案と同時に公開されたその内容を説明するものであり、いくつかの論点について、2004 年 12 月公開草案の寄せられたコメントと、それ

図表 2 2006 年 12 月公開草案において定義された重要な概念 [IAASB, 2006b, para.7]

(a)	「会計上の見積り」	正確な測定手段がないときにおける貨幣金額の見積り (approximation)。この用語は、見積りを必要とする他の金額についてと同様に、見積りの不確実性がある公正価値で測定された金額についても使われる。しかしながら、この ISA は、公正価値での測定に関連する会計上の見積りだけを取り上げる場合、「公正価値会計の見積り」という用語が使われる。
(b)	「監査人の特定金額見積り」あるいは「監査人の金額範囲見積り」 ⁶⁾	これは、それぞれ、経営者の特定金額見積りの評価において (監査人、あるいは監査人によって契約された第三者である専門家によって入手されたにかかわらず) 監査証拠から導かれた特定金額あるいは金額範囲である。
(c)	「見積りの不確実性」	財務諸表の項目が、その測定における精度の固有の欠如に影響をうけること (susceptibility)。
(d)	「経営者の偏向」	情報の作成および表示において経営者による中立性の欠如。
(e)	「経営者の特定金額見積り」	会計上の見積りとして財務諸表で認識あるいは開示のために経営者によって選択された金額。
(f)	「重大な仮説」	会計上の見積りの作成において利用される仮説で、その仮説における合理的な変動が、会計上の見積りの測定に大きな影響を与えるとみられる場合。

をどのように検討し対応したかが示されている⁵⁾。ただし、これ自身は、ISA540 を構成するものではない。それらの資料をもとに、以下 2006 年 12 月公開草案を検討する。

② 2006 年 12 月公開草案の範囲と定義された概念

2006 年 12 月公開草案は、従来の基準について、実施すべき手続を明確にして、基準の表現の見直しや形式の統一を行い、利用者の理解を向上させようというクラリティ・プロジェクトによる書換えがおこなわれており、基準本文にあたるものは、範囲、発効日、目的、定義を示し、その後、要件 (Requirements) という項目で全部で 21 節ある。さらにそれらを説明する適用指針および説明資料 (Application and Other Explanatory Material) が A1～A111 まで示されており、この両者は、相互に参照できるように参照先の節の番号が示されている。

その要件としては、「リスク評価手続と関連する諸活動」(8 節と 9 節)と「重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」(10 節)、「重要な虚偽表示のリスク評価に対する対応」(11～13 節)となっている。これらの手続を経て、「重大なリスクに対応するための追加的な実証性手続」が 14 節から 17 節まで見積りの不確実性、認識と測定方法と、見積りの不確実性の開示に分けて述べられている。結論として 18 節「会計上の見積りと関連する開示の合理性の評価と虚偽表示の決

定」があり、さらに 19 節において、「潜在的な経営者の偏向の指標」への対応が示されている。最後に、20 節で確認書 (Written Representations) の入手が、21 節が監査調書 (Documentation) となっている。詳しくは、図表 4 を参照。

2006 年 12 月公開草案では、その範囲において、次のように述べられている。

「この国際監査基準 (ISA) は、公正価値の会計上の見積りを含む会計上の見積りと関連する開示の監査について論じている。特に、ISA315 (再起草版) 「エンティティとその環境の理解を通じての重要な虚偽表示のリスクの識別と評価」と ISA 330 (再起草版) 「リスク評価に対する監査人の対応」および他の関連する ISA が、どのように会計上の見積りとの関係で適用されるべきであるかに関して拡張する。それは、個々の会計上の見積りの虚偽表示と潜在的な経営者の偏向の指標についての要件と指針をまた含んでいる。」 [IAASB, 2006b, para.1]

ISA315 と ISA330 については、現行 ISA540 においても、前述のように、言葉を追加する形に調整していたが、2006 年 12 月公開草案では、さらにこれを推し進め、これらの規定について、会計上の見積りの監査特有のものを、ISA315 と ISA330 の記述にさらに加えたものとなっている。まず ISA315 に従って、監査手続を実施し、その結果、監査人は、重要な虚偽表示のリスクの識別と評価を行い、そのリスク評価結果に対

応して、ISA330に従って監査人は対応することになっている。このISAでは、要件の骨格は、ISA315とISA330という流れに従って解説する形になっている。

ISA540では、重要な概念が定義として示されている。ここで図表2で確認しておく。この図表2で示したものの中で、(a)「会計上の見積り」や(d)「経営者の偏向」などは、従来のISAにもあり、同じのものであるが、(b)「監査人の特定金額見積り」あるいは「監査人の金額範囲見積り」および(e)「経営者の特定金額見積り」は、2006年12月公開草案に特有のものである。従来の会計上の見積りについて、特定金額と金額範囲という区分を入れたものであり、非常に特徴的である。また「見積りの不確実性」(Estimation Uncertainty)と「重大な仮説」は、「経営者の偏向」と並んで、2006年12月公開草案において見積りをどのように考えるかについて核となるものであり、これについては後述する。

IV 2006年12月公開草案における会計上の見積りの虚偽表示の3類型

まず、2006年12月公開草案における結論は次の通りである。

「監査人は、監査証拠に基づいて、財務諸表における会計上の見積りおよび関連する開示が、適用可能な財務報告のフレームワークという環境で、合理的であるか、あるいは虚偽表示であるかどうかを評価すべきである。」 [IAASB, 2006b, para.18]

この2006年12月公開草案における監査人の見積りのについての結論の部分は、従来、「監査人は、(一部略) エンティティの会計上の見積りの合理性、およびその見積りは監査中に入手された他の監査証拠と首尾一貫しているかどうかについて最終的な評価を行わなければならない。」 [IFAC, 2006, ISA 540, para.24] であった。このような変化が生じたのは、ここ数年の監査環境の変化が大きく影響があり、リスク・アプローチの内容の見直しや不正への対応が反映されたものであろう。

2006年12月公開草案では、適用指針において、A

102からA106において説明しているが特にA104において、次のような記述がある。

「会計上の見積りとの関係では、虚偽表示は、不正あるいは誤謬が原因であろうと、次のような場合の結果、生じる場合がある。

- ・疑いのない虚偽表示 (事実上の虚偽表示)。
- ・監査人が不合理であると考ええる会計上の見積りに関する経営者の判断、あるいは監査人が不適切であると考ええる会計上の方針の選択あるいは適用から生じる相違 (判断上の虚偽表示)。
- ・母集団における虚偽表示についての監査人の最善の見積り、これはサンプルが抜き出された母集団全体に対して監査サンプルにおいて識別された虚偽表示の予測に関連している (予測された虚偽表示)。

会計上の見積りに関連するある場合では、虚偽表示は、個別の識別 (identification) を困難であるか、あるいは不可能にするような、これらの状況の組み合わせの結果として発生する可能性があるであろう。 [IAASB, 2006b, para.A104]

これらについて、まずは個々に見る。

「事実上の虚偽表示」 (factual misstatements) は、会計上の見積りにおいて、前述の製品保証引当金の例で言えば、誤ったデータやモデルを使っている場合や、計算ミスなどの場合であろう。すなわち、見積りにおいて主観的な判断の要素といった微妙な問題の存在しない明らかな誤謬である。監査人にとっては、会計上の見積りの監査において、そのプロセスの理解や証拠の入手において、明らかな誤謬が見つかった場合が典型的なものであろう。

「判断上の虚偽表示」 (judgemental misstatements) は、見積りの監査においてもっともやっかいなものであろう。「監査人が不合理であると考ええる会計上の見積りに関する経営者の判断」と「監査人が不適切であると考ええる会計上の方針の選択あるいは適用から生じる相違」があり、後者については、経営者の会計方針の適用の問題であるが、前者が問題であり、見積りプロセスに組み込まれた経営者の判断について、監査人がどのように合理的でないと判断するかは、なかなか容易ではない。現実の経済事象とかけ離れたものは合理的でないと決定可能かもしれないが、将来の不確定

要素について、その判断において、その合理性をどこまで判断するのか、微妙であり実際は状況に左右されるであろう。監査人の間で判断が分かれる場合、保守的によほど不合理なものしか明確に結論を下せない可能性がある。

最後の「予測された虚偽表示」(projected misstatements)は、サンプリングによって予測されるものを、会計上の見積りについてあてはめたものである。これは、現在の試査による監査手続からは、必ず生じるものであり、見積り独自のものとはいえないが、実際は、このような虚偽表示が見積りから大きく生じる場合、追加的監査手続から得られた証拠から一定の虚偽表示が導きだされ、監査意見の形成において加えられるであろう。

これらの虚偽表示は複合的に生じる場合もあり単純に考えるわけにはいかないであろう。このように見積り関連の虚偽表示が明示化されたのは、見積りのような人によって判断がぶれ金額が異なるかもしれないものに対しても、その他の検出された虚偽表示と合わせて、財務諸表に対する監査意見を形成するために、いくらの虚偽表示が生じているのかをはっきりさせる必要性に関連していると思われる。会計上の見積りについてこれまでの合理性という単一の尺度と違い、合理性と虚偽表示という2分法が導入されており、これを導くために、当然、従来のISAの内容は、見積りに関する考え方からそれに対する手続まで見直され調整されることになる。

V 2006年12月公開草案における会計上の見積りの偏向の扱い

会計上の見積りの監査においては、虚偽表示以外に、監査人が注意しなければいけないものとして偏向がある。偏向と虚偽表示の関係については、2006年12月公開草案では、次のように述べられている。

「監査人は、会計上の見積りの作成において、潜在的な経営者の偏向の指標(Indicators of Possible Management Bias)があるかどうかを決定すべきである。」 [IAASB, 2006b, para.19]

2006年12月公開草案では、従来の「偏向」が、

「潜在的な経営者の偏向の指標」と変わっている。さらに解説する記述が次のようにある(下線部は筆者による)。

「監査の間に、監査人は、潜在的な経営者の偏向の指標を生じるような経営者による判断と意思決定を認識するようになるかもしれない。このような指標は、個々の会計上の見積りの合理性について結論を導く目的では、それら自身虚偽表示を構成しない。しかしながら、それらは、監査人のリスク評価と関連する対応が適切なままでいるかどうかについて、監査人の結論に影響を与えるかもしれない。そして監査人は残りの監査に対する帰結的意味を検討する必要があるかもしれない。さらに、それらは、ISA450(再起草、提案)で論じられるように、財務諸表が全体として重要な虚偽表示がないかどうかについての監査人の評価に影響を与えるかもしれない。」 [IAASB, 2006b, para.A107]

このように偏向の指標は、直接虚偽表示にはならない。おそらく虚偽表示にならない程度の中立性の欠如と考えられているようである。経営者の偏向を、潜在的な指標として、その存在を広くとらえ、リスク評価と関連させ、また監査意見形成とも関連させているようである。

なお、潜在的な経営者の偏向の指標について、2006年12月公開草案における監査人の対応について、2004年12月公開草案へのコメントを受けて、結論の基礎の33節において次のように述べている。

「IAASBは、ISA540(修正版)の目的について、潜在的な経営者の偏向の指標の決定に対する監査人の責任を、経営者の偏向が存在するかどうかについて結論を下し、もしそうであるならば、それが虚偽表示を表すかどうかを決定することまでに、拡張すべきではないと結論した。財務諸表項目レベルにおける監査人の責任は、監査証拠に基づいて、会計上の見積りと関連する開示が合理的であるかどうかについて結論を出すことである。経営者の偏向は、しばしば経営者の主張レベルや、個別の見積りとの関係で、明確でも、容易に数量化されない。監査人が、財務諸表に対する偏向の影響を評価する立場にあるのは、偏向の指標が統合され、他の質的要因と

ともに把握されたときのみのものである。これはISA 450「監査中に識別された虚偽表示の評価」で、より適切に扱われる問題である。」

[IAASB, 2006c, para.33]

その結果、前述のような表現となったのである。偏向への対応についてコメントにより一度目の公開草案の立場を変えたのであった。ただ2006年12月公開草案において、偏向の例示が次のように実務上の参考となるものが示されている。

「会計上の見積りに関する潜在的な経営者の偏向の指標の例は、次のものを含む。

- ・会計上の見積りにおける変更、あるいはそれを作成する方法における変更、そこでは、状況に変化があったという経営者の主観的な評価が行われた。
- ・経営者の目標に好都合な特定金額見積りをもたらし重要な仮定の選択および構築。
- ・結果のシナリオが、他の会計上の見積りの楽天主義あるいは悲観主義と関連して検討された場合に、パターンを示しているような、経営者による特定金額見積りの選択。」

[IAASB, 2006b, para.A108]

また、A103に次のような記述があり、会計上の見積りの変更について、虚偽表示に加えて偏向の指標にも注意を払うことが求められている。

「経営者が、状況の変化があったという主観的な評価に基づいて、前期から会計上の見積り、あるいはその作成方法を変更した場合、監査人は、監査証拠に基づいて会計上の見積りが経営者による恣意的な変更の結果として虚偽表示であると結論するかもしれないし、あるいはそれを潜在的な経営者の偏向の指標と見なすかもしれない。」

[IAASB, 2006b, para.A103]

偏向については、2006年12月公開草案では、潜在的な経営者の偏向の指標として、さらにA107-A108でとりあげている。結局、偏向の指標があるかどうかは、直接には虚偽表示につながらないが、監査手続に影響をして「ISA450（再起草、提案）で論じられるように、財務諸表が全体として重要な虚偽表示がないかどうかについての監査人の評価に影響を与えるかも

しれない。」[IAASB, 2006b, para. A103]ということが明記してあり、偏向は、その点で、注意が必要であり、見過ごしてはならない存在である。

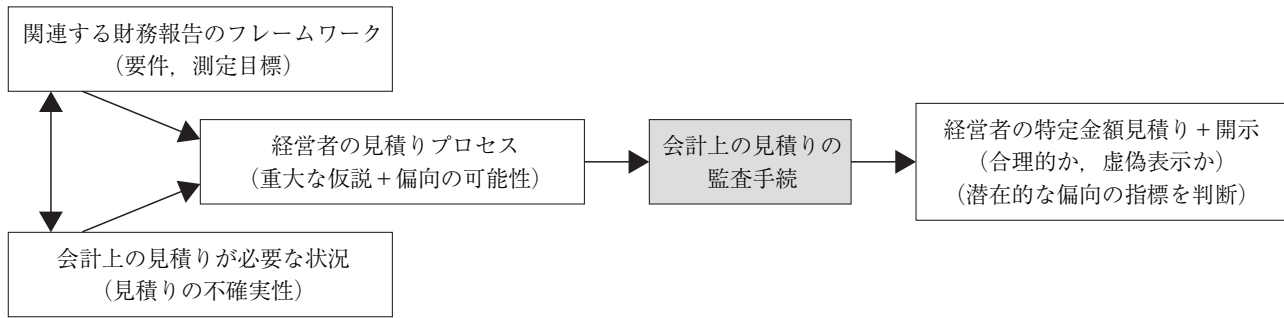
VI 2006年12月公開草案における監査人の見積りに関する整理

前述した会計上の見積りの監査に関わる虚偽表示のうち、事実上の虚偽表示と判断上の虚偽表示について、どのようにしたら監査人はこれを決定できるのだろうか。まず、事実上の虚偽表示については、見積り作成プロセスにおける明らかな誤謬がその基礎となるであろう。監査人は、見積りプロセスの批判的検討によって、誤った適用などの監査証拠を入手することによって見出せるであろう。それに対して、判断上の虚偽表示については、経営者の主観的判断が問題となる。これは会計上の見積りについて、その見積りにおける主観的要素がどこから生じているかという理解がまずあり、そして、その判断の論拠を見ていくことが重要となる。そのためには、会計上の見積りに関して一定の整理が必要となり、それに対応する手続が基準上示されていくことになる。まず、ここでは、2006年12月公開草案における見積りの整理を見ていこう。

2006年12月公開草案における見積りの認識観を、本稿では図表3のように整理した。これは、7節で示された定義のうち、「経営者の特定金額見積り」「見積りの不確実性」、「経営者の偏向」、「重大な仮説」、「測定目的」を配置し矢印で結んだものである。

図について、説明を加えると、「経営者の見積り」は、2006年12月公開草案では、言葉が追加され、「特定金額見積り」となる。これは、まず「財務報告のフレームワーク」によってそれが求められる。それが特定金額となる場合や金額範囲となる場合、あるいはそれに関する開示を含めて、財務報告されるかどうかは、関連するフレームワークに影響される。特定の見積りは、基本的には、それに関する財務報告のフレームワークの求めるものに依存する。これは見積りの金額に加えて開示内容にも影響するのであり、経営者の見積りプロセスに矢印を向けている。ただ公正価

図表 3 2006 年 12 月公開草案の考える会計上の見積りの構図と鍵となる概念



値会計との関係で、2006 年 12 月公開草案では、さらに 3 節「測定目的」という変数を導入した。これは実際どのようなようになるかは、新規のものであるだけに予想がつかないが、現在公正価値会計についても見直しが進んでおり、それが求めるものが一元的となるにはかぎらないので、それらを説明する変数をあらかじめ入れることを考えたのではないかと推測されるが、本稿の対象ではないので深入りしない。

実際にどのように見積りが作成されるかについては、関連する財務報告のフレームワークに従い、その根拠となるデータを、仮説を含めてモデルに導入して計算されることになるが、監査人にとって一番重要なものとしては、「見積りの不確実性」と「偏向」となる。どちらも従来の ISA でも言及されているものであるが、2006 年 12 月公開草案においては、さらにその位置づけは微妙な修正がなされている。

本来、IAASB の見積りの監査に関するプロジェクトは、見積りの監査に厳格度を導入することを考えて、審議の過程で最終的には消えたが、当初見積りをその性格から 3 つにカテゴリーに分けて対応を整理することが行われていた。その過程では、当初「測定の不確実性」が、ついで「測定の信頼性」が、そして「見積りの不確実性」という用語が使われた。「見積りの不確実性」というのは、図表 2 のように、見積りが必要な状況において、見積りを生み出す判断の対象となる取引や事象の確定しない性格を総称するものである。けっして新しい用語ではないが、2006 年 12 月公開草案では、これが核となる概念となっている。これは分類ではないものの、しばしば「見積りの高い不確実性」として、程度が著しいものを特記して説明している⁷⁾。

見積りの不確実性は、会計上の見積りが必要な状況の存在するものとして、図表 3 に反映した。実際に見積りを作成するには、見積りの不確実性を経営者が判断してはじめて見積り作成のプロセスが成立する。そのためには、見積りの不確実性について、経営者がある種の想定が必要となるが、これが仮説である。2006 年 12 月公開草案では、この仮説について、特に「重大な仮説」を指定して、それを監査人にとって重要なものとしている。データの収集やモデルの構築なども重要であるが、特に仮説についての性格や注意を加え、監査人に対応を促している。これを図の中の見積りプロセスに含めた。

もう一つ重要な要素が、「偏向」である。前述したように偏向は会計上の見積りの虚偽表示とは異なる。会計上の見積りは、その作成上、作成者の主観的判断に関連するが、この判断のゆがみが生じる場合がある。作成者が、利益捻出のプレッシャーのもとにあり、全てが利益を増大させるように判断を甘めにする場合や、逆に利益を圧縮するために、過度に保守的な判断をする場合が考えられる。これは、一つ一つの見積りが大きく不自然であれば、監査人によって発見は容易であるが、個々の見積りにおいては、わずかであっても、それらが全部利益に対して同じ方向に影響を与えるのであれば、誤解を招く財務報告である可能性が高い。そこで、偏向という要素を別に規定して、監査人にその対応を求めている。これは、経営者の見積りプロセスに含まれる可能性がある。実際は、明らかな偏向であるとかぎらず、2006 年 12 月公開草案では、「経営者の潜在的な偏向の指標」という表現で、わずかなものについても注意を払い対応することを求めている。これも見積りプロセスの図に含めた。

図表 4 2006 年 12 月公開草案における監査手続の流れ

<p>リスク評価手続と関連する諸活動（8～9 節）</p> <p>Risk Assessment Procedures and Related Activities</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査人は、次のことについての理解を得るべきである。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 会計上の見積りに関連する適用可能な財務報告のフレームワークの要件。 (b) 経営者の会計上の見積りに関連する取引、事象と状態についての識別方法（新たな状況や見積りの偏向の可能性についての経営者への質問を含む）。 (c) 経営者の会計上の見積りを作成方法およびデータについての理解方法（関連する内部統制、専門家の利用の有無、見積りの基礎となる仮定、見積り方法の変更の有無および理由、経営者による見積りの不確実性の影響に対する評価の有無と方法を含む）。 ・ 前期の財務諸表における会計上の見積りの結果、あるいは再見積りをレビューすべきである。
<p>重要な虚偽表示リスクの識別と評価（10 節）</p> <p>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement</p> <p>監査人は、重要な虚偽表示のリスクを識別し評価する上で、次のことをなすべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 見積りに関連する見積りの不確実性と偏向にさらされる程度の評価。 (b) 高い見積りの不確実性があり特別なリスクを生じようような見積りの決定。
<p>重要な虚偽表示について評価したリスクに対応する手続（11～13 節）</p> <p>Responses to the Assessed Risks of Material Misstatement</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 監査人は、重要な虚偽表示のリスク評価に基づいて、次のことを決定すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 見積りの関連の財務報告のフレームワークの要件を経営者が適切に適用したかどうか。 (b) 会計上の見積りの作成方法が、首尾一貫して適用されたかどうか。会計処理の変更がある場合、その根拠。 ・ 監査人による専門家の作業の利用の必要性を決定すべきである。 ・ 監査人は、重要な虚偽表示のリスク評価に対応して、会計上の見積りの性格を考慮しつつ、次のことを一つ以上着手すべきである。 <ul style="list-style-type: none"> (a) 後発事象が会計上の見積りに関して監査証拠を提供するかどうかを決定すること。 (b) 経営者の会計上の見積りの作成方法およびそのデータをテストすること（測定方法の適切性と仮定の合理性を含む）。 (c) 適切な実証性手続とともに、経営者の見積り作成についての統制手続の運用上の有効性をテストすること。 (d) 経営者の特定金額見積りを評価するため、監査人が特定金額見積りあるいは金額範囲見積りを展開すること（この手続についての付記あり）。
<p>特別なリスクに対応する追加的な実証手続（14～17 節）</p> <p>Further Substantive Procedures to Respond to Significant Risks</p> <p>特別なリスクを生じる会計上の見積りについて、実施すべきその他の実証性手続に加えて、監査人は、次のことを評価すべきである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 見積りの不確実性（経営者による代替的な仮定や結果の検討の有無とその結果、重大な仮定の合理性、経営者の意図と実行する能力、なお経営者の見積りの不確実性への対応が十分ではない場合、監査人による金額範囲見積りの展開の必要性を検討） ・ 認識と測定基準（見積りの認識の有無あるいは測定基礎の公正価値活用についての証拠の入手） ・ 見積りの不確実性の開示（財務報告のフレームワークの要件の下での、見積りの不確実性についての開示の妥当性）
<p>監査人の判断</p> <p>会計上の見積りと関連する開示について、合理性を評価し、また虚偽表示について決定すべきである。（18 節）</p> <p>潜在的な経営者の偏向の指標の有無を決定すべきである（19 節）</p> <p>* 確認書（20 節）と監査調書（21 節）に関する規定あり</p>

これらの見積りの認識観は、従来のものとは異なり、一つの整理を与えるものである。これについて、監査人がいかに対応するのか、図の矢印のように監査手続によって合理的か、虚偽表示か、また偏向について判断するがこれについて、次の節で分析する。

Ⅶ 2006 年 12 月公開草案における監査手続の分析と虚偽表示の決定

2006 年 12 月公開草案においては、図表 3 のような会計上の見積りの整理に対して、どのように監査手続を実施していくのかをここで検討していく。検討の順番として、①監査手続の流れ、②財務報告のフレーム

ワークと監査手続の関係、③見積りの不確実性と監査手続の関係、④虚偽表示の決定と監査手続の4つに分けていく。なお、2006年12月公開草案における監査手続は、2004年12月公開草案に対するコメントをうけて大きく修正されている。

① 監査手続の流れ

2006年12月公開草案では、要件として8節から21節までに示されている。その流れを簡単にまとめたものが、図表4である。

2006年12月公開草案における見積りの監査手続は、基本的には、ISA315とISA330との関連でのリスク・アプローチを拡張するものとなっている。その流れは、「①リスク評価手続」→「②重要な虚偽表示リスクの識別と評価」→「③リスク対応手続」→「④特別なリスクに対応する追加的な実証手続」という流れとなる。

従来の監査手続は、設定時期の問題から、一部修正されたとはいえ、リスク・アプローチとの関係がはっきりしておらず、2006年12月公開草案では、明確にリスクとの関連で手続を整理している。

この内容について、前述の製品保証引当金の例を当てはめて、その内容を簡単に確認するならば、まず「①リスク評価手続と関連した活動」において、「(a) 見積り関連の財務報告のフレームワークの要件」として引当金に関する財務報告のフレームワークの要件を確認し、それはどの程度の会計上の見積りを求めているのか、どのような開示を求めているのかなどを監査人は理解する。また、それに対する経済事象の認識方法が、「(b) 経営者の見積りの必要性がある取引等についての識別方法」であり、製品保証引当金の原因となる無償修理保証に関連して製品保証引当金の対象となる取引についてどのように経営者が識別しているかを見ていく。これに問題があれば、計上すべき製品保証引当金が設定されない場合もある。また「(c) 経営者の見積り作成方法とデータについて理解方法」は、製品保証引当金について、経営者がいかなるデータを用いて、どのように作成しているかを知ることである。会計上の見積りを評価するためには、その作成プロセスを知らずして何もできないので、これが基礎と

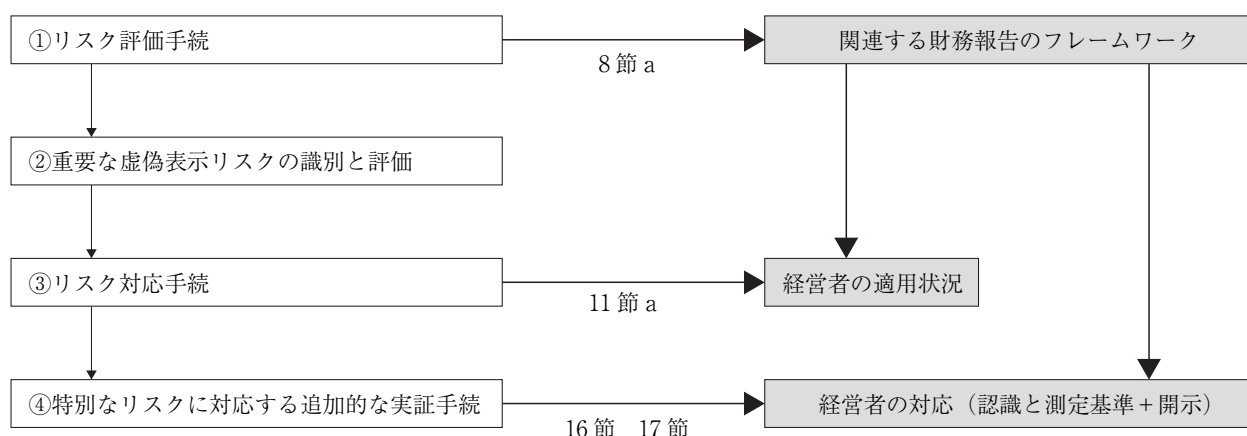
なって、監査人は、重要な虚偽表示のリスクについて評価するのである。

次に「②重要な虚偽表示リスクの識別と評価」において、製品保証引当金について、それに関連する見積りの不確実性と偏向にさらされる程度を評価し、高い見積りの不確実性を持ち特別なリスク（Significant Risk）を生じる見積りの決定が問題となる。製品保証引当金について言えば、販売した製品の故障率や修理に必要な費用について不確実性があり、またそのデータの選択や各種の仮定について経営者による偏向が存在するかもしれないので、それを評価していく。またその中でも、特に高い見積りの不確実性を持ち特別なリスクを生じる見積りがあれば、それを決定していくのである。

その結果、重要な虚偽表示のリスクを見出した場合、そこで、「③重要な虚偽表示の評価したリスクに対応する手続」として、「(a) 見積りの関連の財務報告のフレームワークの要件を経営者が適切に適用したかどうか。(b) 会計上の見積りの作成方法が、首尾一貫して適用されたかどうか。」が問題となるが、製品保証引当金の計上について、関連している財務報告フレームワークを経営者が不当に適用していないか、その作成方法が恣意的なものでないかを見ることになる。その結果、(a) 後発事象が会計上の見積りに関して監査証拠を提供するかどうかを決定すること、(b) 経営者の会計上の見積りの作成方法およびそのデータをテストすること、(c) 適切な実証性手続とともに、経営者の見積り作成についての統制手続の運用上の有効性をテストすること、(d) 経営者の特定金額見積りを評価するため、監査人が特定金額見積りあるいは金額範囲見積りを展開することという4つの手続⁸⁾が、単独あるいは組み合わせて実施されることになる。

(a) 後発事象が会計上の見積りに関して監査証拠を提供するかどうかを決定することは、製品保証引当金については、例えば、後発事象として得られた製品の故障多発の情報がその金額の見積りに影響するかどうかを決定していくことになる。(b) 経営者の会計上の見積りの作成方法およびそのデータをテストすることは、製品保証引当金の見積り方法について、改めて

図表 5 財務報告のフレームワークと監査手続の流れの構図



その一部を抜き出し細かいところまで調べていくことになる。測定方法が適切であるが、その仮説の合理性についても検討される。(c) 適切な実証性手続とともに、経営者の見積り作成についての統制手続の運用上の有効性をテストすることは、製品保証引当金の作成に関わる内部統制の運用上の有効性を抜き出して調べていくことである。データの取り方や、保全、管理のあり方などを見ていくことになる。最後の(d) 経営者の特定金額見積りを評価するため、監査人が特定金額見積りあるいは金額範囲見積りを展開することは、監査人が自分で経営者の仮定やデータを変えたりして、監査人としての製品保証引当金を求めることになる。これは特定金額になる場合もあれば、一定の幅のある金額になるかもしれないが、その金額あるいはその範囲の両端の金額と経営者の製品保証引当金の金額の差額は、監査人に当該見積りの金額について判断する材料を提供することになる。

この後、特別なリスクに対応するための追加的な実証性手続は、「見積りの不確実性」(14～15節)と「認識と測定基準」(16節)および「見積りの不確実性の開示」(17節)の3つに分けてある。このうち「見積りの不確実性」は、それを経営者が見積りの不確実性にどのように対応したかを評価するもので、経営者の想定した仮定の合理性や意図などをチェックし、それらに不備がある場合、監査人が金額範囲見積りの展開の必要性を検討する。もし製品保証引当金について、仮定の合理性や意図などをチェックし、それらに不備がある場合、監査人が自分で、製品保証引当

金の金額範囲見積りを作成する必要があるのかどうかを検討するのである。これは、製品保証引当金について、それに関連する見積りの不確実性について、仮定の合理性や代替的な仮定の検討などの検討をまずあげ、その原因をさらに見ること、さらに監査人による特定金額見積りの展開を示し、そのような不確実性に監査人がみずから直面して判断し、数値に置き換えることを求めているのである。

「認識と測定基準」については、会計上の見積りの認識の有無や測定基礎の公正価値活用について証拠の入手を示している。また見積りの不確実性の開示という見積り自身の性格を説明することについても触れている。「見積りの不確実性の開示」は、財務報告のフレームワークとの関係と、さらに開示の問題であり、不確実性へ対応するルールについてのものとなる。

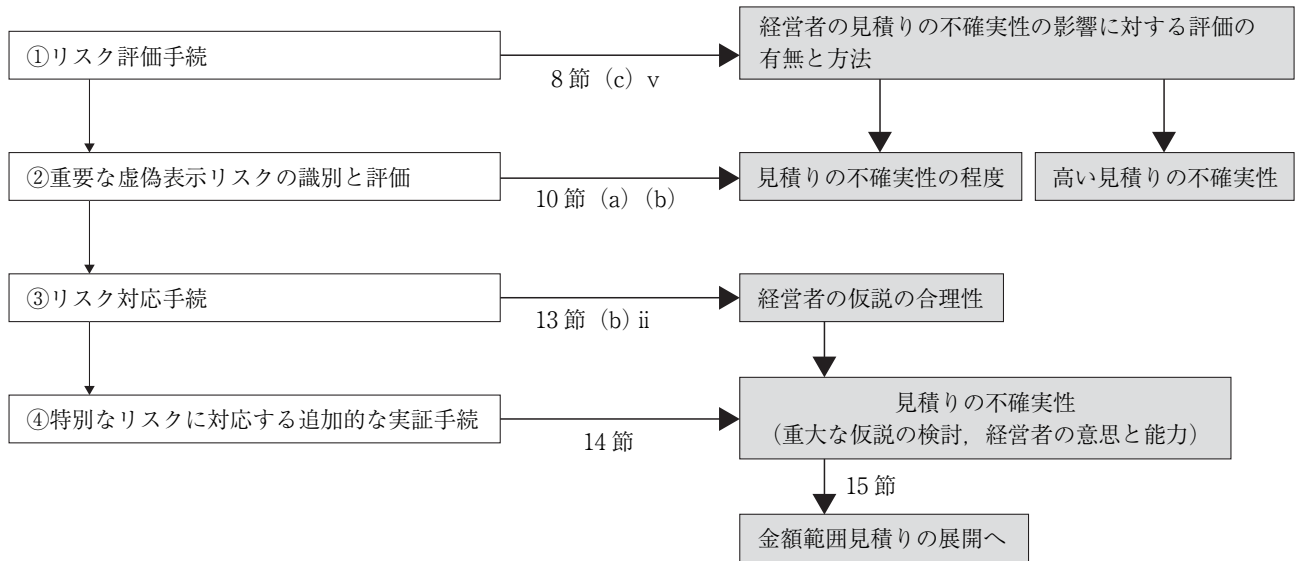
これらの手続を経て、「④会計上の見積りと関連した開示の合理性の評価と虚偽表示の決定」が行われ、また偏向についても検討が求められている。

これらの手続の中で、繰り返しその内容が問題となる財務報告のフレームワークと見積りの不確実性について、次に分析する。

② 財務報告のフレームワークと監査手続の関係

これらの手続の中で、繰り返しその内容が問題となる財務報告のフレームワークと監査手続の関係について分析する。まず、財務報告のフレームワークについては、8節の「①リスク評価手続と関連した活動」において、「(a) 見積り関連の財務報告のフレームワー

図表 6 見積りの不確実性と監査手続の流れの構図



クの要件」において、当該見積りを規定する財務報告のフレームワークの理解によって、どの程度の見積りを求めているのか、どのような開示を求めているのかなどを理解する。また11節の「②重要な虚偽表示の評価したリスクに対応する手続」として、「(a) 見積り関連の財務報告のフレームワークの要件を経営者が適切に適用したかどうか。」があげてある。さらに「④特別なリスクに対応する手続」においても、16節の認識と測定基準において、財務報告フレームワークの見積りの認識の有無あるいは測定基礎の公正価値活用について証拠の入手を求めている。A96節によると、「監査人が、特別なリスクを生じているものが会計上の見積りに関連する見積りの不確実性であると判断する場合、この（監査人による）評価は、会計上の見積りの測定が、適用可能な財務報告のフレームワークの認識基準を満たすために十分に信頼できるかどうかに焦点を合わせる。」[IAASB, 2006b, para. A96]とあり、このような対応を監査人に求めている。17節の見積りの不確実性の開示においても、財務報告のフレームワークの要件の下での、見積りの不確実性についての開示の妥当性と関連させて言及されている⁹⁾。それを図にまとめると図表5のようになる。2006年12月公開草案には、関連して適用指針や説明指針が複数示されている。

会計上の見積りは、金額と開示からなる。どのようなものが求められるか財務報告のフレームワーク次第

である。それに準拠できなければ、結果的に虚偽表示となる可能性もあり、開示を含めて、2006年12月公開草案では、これらを反復的にその内容や経営者の適用状況にある意味深化する形で調べることを求めているのである。

③見積りの不確実性と監査手続の関係

一方で、会計上の見積りで問題となる見積りの不確実性についても、繰り返し対応が求められている。「①リスク評価手続と関連した活動」において、監査人は、経営者の見積りプロセスの理解において、見積りの不確実性に対する経営者の理解や仮説、または会計上の対応に関する情報を入手しつつ（8節c）、10節の「②重要な虚偽表示リスクの識別と評価」において、(a) 関連する見積りの不確実性と偏向にさらされる程度の評価と、(b) 高い見積りの不確実性を持ち重要なリスクを生じる見積りの決定が問題となる。この結果が、11節の③「重要な虚偽表示について評価したリスクに対応する手続」に影響を与える。特に13節(b)の(ii)において、仮定の合理性を問題としている。そして、「④特別なリスクに対応するための追加的な実証性手続」は、「見積りの不確実性」（14～15節）において、経営者が、代替的な仮定あるいは結果の検討方法およびその否定理由や重大な仮定の合理性あるいはそれに関する経営者の意図や能力の評価をまず求めるのである。そして、「監査人の判断

で、経営者が特別なりリスクを生じる会計上の見積りに対する見積りの不確実性の影響を適切に取り上げなかった場合、監査人は、会計上の見積りの合理性を評価するための金額範囲見積りの展開が必要であるかどうかを考えるべきである。」[IAASB, 2006b, para.15]とあり、経営者が見積りの不確実性に対応できない場合は、監査人が自ら金額範囲見積りを作成するかどうかを検討することになる。これらをまとめたのが図表6である。

これは、見積りの不確実性について、ある意味深化する形で経営者の対応、特に仮定について、大きく注意し、その結果場合によっては、監査人が金額範囲見積りを展開まで求めるものとなっている。

④ 虚偽表示の決定と監査手続

2006年12月公開草案では、監査人は、会計上の見積りの監査について、上述のような段階的な手続によって、会計上の見積りの合理性や虚偽表示、また偏向について反復的にある意味深化する形で判断していくことになる。

まずは、財務報告のフレームワークを中心とする手続の流れでは、図表5のように、財務報告のフレームワークの要件の理解から始まり、それを経営者がどのように適用しているかという流れで検討していくものであった。特に重要な虚偽表示のリスクのあるものについては、その認識測定の方法や開示についてまで見ていくものであった。この流れは、財務報告のフレームワークへの準拠から、見積りおよび開示の合理性を問う形で、経営者の非準拠や誤った適用や恣意的な適用を探す形で、虚偽表示を決定していくことになる¹⁰⁾。また偏向の指標を探すことになるのである。

次に、見積りの不確実性を中心とする手続の流れは、図表6のようにまず見積りの不確実性を確認しつつ、ついでそれに対する経営者の対応を見て満足できない場合¹¹⁾は、金額範囲見積りの作成を求めるものであった。この流れは、次のA102に見られるように、虚偽表示の決定において、決定的なものとなる。

「監査人は、入手された監査証拠に基づいて、証拠が、経営者の特定金額見積りとは違う会計上の見積りを指し示すと結論するかもしれない。このような

場合、監査人が金額範囲見積りを使った場合、経営者の特定金額見積りが監査人の金額範囲見積りの外にあるとき、虚偽表示が存在する。虚偽表示は、経営者の特定金額見積りと監査人の金額範囲見積りの最も近くの特定期間の間の相違として評価される。監査証拠が特定金額見積りを裏付ける場合、監査人の特定金額見積りと経営者の特定金額見積りとの間の相違は、財務諸表の虚偽表示を構成する。」

[IAASB, 2006b, para.A102]

2006年12月公開草案は、けっして監査人が見積りを作成して経営者の見積りと比較して虚偽表示を確定させることを不可欠の手続としているわけではないが、段階的な手続を経て、虚偽表示について必要な場合、このような形で、虚偽表示を決定することを求めている。このような差額を虚偽表示と見る考え方は、IAG26など以前からあったものであり、目新しいものではないが、そこにいたる手続の流れは、基準上はつきりしていなかった。2006年12月公開草案は、虚偽表示については、このような形で合理性に関する証拠入手の流れで、特に見積りの不確実性について、経営者の対応が納得できなかった場合は、自らの見積りの作成から判断する流れを示しているである。これは、おそらく判断上の虚偽表示に関するものが多いとみられ、事実上の虚偽表示について、明らかな誤謬があれば、自らの見積りの作成から見いだすまでいかずとも、決定しうるであろう。ただ、見積りの監査については、監査人が自分で見積り金額について、特定金額あるいは金額範囲であれ、会計上の見積りを作成し、それと経営者の見積りを対比させて始めて、虚偽表示の決定が可能となるものがあるのである。

他方、偏向については、それが虚偽表示を構成していないこともあり、また他の監査基準にゆだねる形もあり、2006年12月公開草案の記述は、やや説明不足の感がある。

なお、「ある場合には、監査人が、財務諸表にとって重要である可能性のある会計上の見積りについて十分かつ適切な監査証拠を入手することは可能ではないかもしれない。ISA705は、これらの状況において、限定意見あるいは不適正意見を表明することに関して、要件を確定し、指針を提供している。」[IAASB,

2006b, para.A105]とあり、監査証拠の入手の限界と監査意見の関係についても述べられている。

VIII むすびにかえて

本稿では、2006年12月公開草案について、会計上の見積りの監査の新局面と位置づけ、会計上の見積りを、監査人がどのように整理して認識し、その対応としてどのような監査手続を実施し、そして最終的にどのように評価するのかについて、その内容を分析してきた。その検討の過程において、虚偽表示の3類型や潜在的な経営者の偏向の指標に対する扱いや、会計上の見積りに関する整理、監査手続の内容とその整理との関係について検討してきた。その過程において、会計上の見積りにおける財務報告フレームワーク、見積りの不確実性、そしてそれに対する経営者の対応が、反復的にある意味深化して監査人によって検討されることを明らかにした。またその結果が、広い意味では見積りの合理性についてのものであるが、虚偽表示の決定も可能であり、また偏向について潜在的な指標という形で整理されていることも確認してきた。

以上の検討から、特に2006年12月公開草案について確認した主要のものとして、次の4つがある。

第一に、2006年12月公開草案では、監査の目標として、虚偽表示がより明示的に導入され、また偏向についてもその潜在的な経営者の偏向の指標として調整された形で示されている。虚偽表示については、見積り関連で3類型が示された。また偏向について、潜在的な経営者の偏向の指標という形で抽象的ではあるがより広義なものが求められつつも、同時に具体例が示されていることを確認した。また偏向は、虚偽表示を構成しないという記述もあり、両者の関係も整理された。これらは、見積りの監査目標における変化である。

第二に、2006年12月公開草案では、見積りの監査の結果、虚偽表示の決定にいたることもある会計上の見積りについて、金額に開示を加えて考え、その構図を見積りの不確実性を含む状況と、財務報告のフレームワークにより影響されると整理したことがある。これは本稿では図表3で示した。この整理は、そ

の後の監査手続と組み合わせて作成されたと考えられ、整理単独でその評価をすることは適切ではない。

第三に、虚偽表示を決定するまでの経路を、見積りの不確実性と財務報告のフレームワークを対象に、反復的にある意味深化する形で提示したこと。これは、図表5と図表6に該当するが、公開草案での見積りの監査手続は、ISA315およびISA330の求めるリスク・アプローチに従いつつも、独自の要素があり、それは、見積りの不確実性と財務報告のフレームワークについて、段階的に、繰り返しその内容を経営者の対応を含めて検討することを求め、同時にその検討対象は、より本質的なものを対象とするように少しずつ変わっており、ここではそれを深化すると表現した。実際、財務報告のフレームワークに関しては、当初はフレームワークを対象とするが、徐々にそれを経営者がいかに対応しているか、特に認識と測定の基準や開示について対象にしていくよう公開草案では手続は構成されている。また見積りの不確実性においても、見積りの不確実性の把握からその性格や質についての判断を求め、その中でも問題となるものについて、経営者の仮説を対象とすることを求める流れとなっている。そして特定金額範囲見積りの展開を求めており、これは、大きな変化と言える。

第四に、監査人の手続において、特定金額見積りと金額範囲見積りの展開を示し、虚偽表示との関連で、金額範囲見積りの展開を示したことである。これについてさらに稿を改めて検討する予定であるが、監査人が金額範囲見積りを展開して、経営者の特定金額見積りとの間の差額を虚偽表示と決定することを明示したことは留意すべき変化である。

2006年12月公開草案は、2002年から続く見積りの監査に関するプロジェクトとして、様々な点について改善を図ったものである。会計上の見積りの監査において示される手続は、1986年のときから基本的には変わっていない。2006年12月公開草案では、新しい手続が創出されたわけではなく、監査の対象とそれぞれの手続の性格が吟味され、それを反映した表現となり、またその位置づけを変える形での改訂と評価できよう。

本稿の冒頭で示した筆者の問題意識である見積りの

合理性と虚偽表示の関係について、2006年12月公開草案は、合理性について新たな言及はなく、入手すべき監査証拠が見積りの合理性についてであるという表現は依然として残ったが、一定の整理する視点を与えてくれたようである。特に、そこで示された虚偽表示の3類型とそれに関連する監査手続の流れ（潜在的な経営者の偏向の指標に関する記述を含む）は、見積りにおける様々な合理性の水準に対する監査上の対応に一定の基礎を与えてくれる。監査人は、2006年12月公開草案に示された一連の監査手続において、事実上の虚偽表示については、それを裏付ける証拠を入手して判断し、判断上の虚偽表示においては、財務報告のフレームワークおよび見積りの不確実性との関連で、経営者の特定金額見積りを反復的に深化する形で検討することによって、必要に応じて金額範囲見積りという形で、最終的には、自分が展開した会計上の見積りが、その判断のもととなり、その差額から虚偽表示が決定されることになることと見られる。このような監査手続の流れであれば、明確な誤謬を含むわけではない会計上の見積りの合理性について、監査人は反復的に深化していく手続の実施で、虚偽表示の決定が可能となるかもしれない。ここで監査人によって展開された金額範囲見積りが、おそらくは経営者の虚偽表示を裏付ける監査証拠となるのである。

今回の2006年12月公開草案には、様々な論点があり、本稿はそのうち一側面を扱ったにすぎない。2006年12月公開草案は、2002年から続く見積りの監査に関するプロジェクトとして、監査手続の厳格化を図ろうとしたものである。その中で、会計上の見積りの合理性についての検討がなされ、とりわけ虚偽表示の関係についての指針が示されることとなった。2004年12月公開草案について、記録すべきこととして虚偽表示との関係をあげるまで議論された。コメントをうけて、これについては、そこまでの詳細な記述は求められないものとなった¹²⁾が、会計上の見積りの虚偽表示を決定するまでの監査手続の論理展開は基準に残っている。従来は見積りの合理性という表現で、経営者と監査人を見積りの差異という形で示された虚偽表示が、今回はその性格を明示し、それを決定する流れが明確になっている。これは、従来のISAの段階から

さらに進んだといえる。2006年12月公開草案は、会計上の見積りの監査について、合理性について特に新たな言及はないが、会計上の見積りの整理とそれに対する監査手続さらに監査人の結論までの記述から、実質的に虚偽表示との関連について監査人に求めるものを一歩進めたと言えよう。これは、最終案ではないとは言え、会計上の見積りの監査について、新たな局面が開かれつつあるのである。

今回の2006年12月公開草案において、コメントによって最終案がどのようなになるかは不確定要素があるが、今回のコメントは、基本的に公正価値会計の監査との結合に関するものであり、本稿では対象にしなかった公正価値会計の監査の議論の行方によって、大きく変わるかもしれない。但し、ここまで見積りの監査について重ねられた議論は必ず反映されるであろう。最終案の確定を待ち、これまでの検討をさらに精緻なものにすることと、本稿で十分とりあげなかった2006年12月公開草案の13節に示された見積りの監査特有の4つの手続について、詳細な分析を今後の課題として、ひとまず本稿を終える。

* 本稿は、日本学術振興科学研究費補助金交付研究（基盤研究C，課題番号17530352，平成17年度～平成19年度）による成果である。

主要参考文献

- International Auditing and Assurance Standards Board (2004), *Exposure Draft-ISA540(Revised), "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other Than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures)"*, December 2004.
- (2006a), *Close Off Document: ISA 540(Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other Than Those Involving Fair Value Measurements and Disclosures)*, September 2006.
- (2006b), *Exposure Draft-ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Proposed Withdrawal of ISA 545, Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*, December 2006.
- (2006c), *Basis for Conclusions: ISA 540(Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Other than those*

Involving Fair Value Measurements and Disclosures), December 2006.

International Federation of Accountants (1987), *International Auditing Guidance NO.26, Audit of Accounting Estimates*, October 1987.

—— (1995), *International Standards of Auditing (ISA) 540, Audit of Accounting Estimates*, July 1995.

—— (2006), *Handbook of International auditing, Assurance, and ethics Pronouncements 2006 Edition*, February 2006.

奥西康宏稿 (1999 年)「監査基準の国際的整備の事例—『会計上の見積りの監査』を中心に」, 小川洸編『会計情報の変革』, 中央経済社, pp. 155-162。

同稿 (2002 年)「『見積方法の検討』と『独自の見積り』の監査手続上の関係—監査基準委員会報告書第 13 号を中心に—」, 岸悦三編『近代会計の思潮』, 同文館出版, pp. 183-193。

同稿 (2003 年)「見積り関連の後発事象及び取引のレビューについて」, 『修道商学』第 44 巻第 1 号 (通巻第 88 号), pp. 155-182。

同稿 (2007 年)「過年度の会計上の見積りとその結果の比較手続の監査上の意味」, 『会計学研究 (専修大学)』第 33 巻, pp. 47-68。

加藤厚 (2005 年)「内外における監査基準の変革と今後の展望」『JICPA ジャーナル』2006 年 1 月号, pp. 19-25。

日本監査研究学会 国際監査基準研究部会編 (1997 年)『国際監査基準』, 第一法規。

* 注 4 にあげた資料についても参照しているが, 重複するので, 紙幅上割愛している。また会計上の見積りの監査に関連する IAASB の会議の議事録等の資料もダウンロード可能なものは参照している。

- 1) 会計上の見積りの監査の特徴の一つとして, 監査人は「見積りの合理性」(reasonableness)について証拠を入手するというものがある。おそらく会計上の見積りという, 関連する取引や経済事象に不確実性を含み, それらに対して主観的に判断して作成される数値について, 監査する場合, 唯一の絶対的な金額を前提とした精度を問うような目標はなじまないために, 「合理性」と表現で目標に設定したと筆者は推測している。なお, 2003 年 7 月のニューヨークの会議の Issues Paper の 2 ページにおいて, 会計基準は「合理的な見積り」の必要性を認めているにもかかわらず, それらは「合理性」を定義していない (一部略) という一節があり, IAASB のこのプロジェ

クトのタスクフォースも合理性の明確な定義がないことを感じていたようだ。

- 2) その他, 監査証拠については, 次の一文が新たに追加されている。

「ISA500, 「監査証拠」パラグラフ 11 は, エンティティによって生み出された情報が監査手続の実施において利用されるときに, その正確性と完全性について, 監査証拠を得るべき要件についての追加の指針を提供している。」

[IFAC, 2006, ISA540, para.12]

- 3) 2006 年 12 月公開草案作成の経緯については, 奥西 (2007 年) の pp. 53-55 などを参照のこと。また国際監査基準の最近の動向については加藤 (2005 年) を参照のこと。

- 4) IAASB の会議の内容は, 第一法規の『JICPA ジャーナル』(現在の『会計・監査ジャーナル』)で, 出席した日本公認会計士協会の担当者より報告されているが, 会計上の見積りの監査に関連するものは以下の通りである。

池上玄稿「IAASB 会議報告 (第 3 回会議) マイアミ会議」『JICPA ジャーナル』2003 年 4 月号, pp. 97-100。

同稿「IAASB 会議報告 (第 6 回会議) ニューヨーク会議」同誌 2003 年 10 月号, pp. 74-78。

同稿「IAASB 会議報告 (第 10 回会議) トロント会議」同誌 2004 年 7 月号, pp. 57-60。

同稿「IAASB 会議報告 (第 12 回会議) ニューヨーク会議」同誌 2004 年 12 月号, pp. 75-78。

同稿「IAASB 会議報告 (第 13 回会議) ニューオーリンズ会議」同誌 2005 年 3 月号, pp. 104-105。

同稿「IAASB 会議報告 (第 17 回会議) ニューヨーク会議」同誌 2006 年 1 月号, pp. 29-30。

篠原真稿「IAASB 会議報告 (第 19 回会議) 香港会議」同誌 2006 年 7 月号, pp. 27-28。

同稿「IAASB 会議報告 (第 22 回会議) モントリオール会議」同誌 2006 年 12 月号, pp. 34-35。

同稿「IAASB 会議報告 (第 24 回会議) ロンドン会議」『会計・監査ジャーナル』2007 年 3 月号, pp. 44-46。

- 5) 結論の基礎において, 最初の公開草案に対するコメントと, それをうけた審議会の対応が示されている。代表的な対応の中に, 経営者と監査人の責任のバランスの調整がある。初回の公開草案の内容は, 一部には, 監査人の責任を過重とする印象を与えたようで, それに対する調整がなされ, 結果的に, 監査手続として求めるものが軽減されたものがある。小規模エンティティの問題や責任のバランスなど本稿では触れなかった点について説明されている。

- 6) 訳語についてであるが、本稿では、point estimatesを「特定金額見積り」と、rangeを「金額範囲見積り」と仮に訳している。特徴を示すなら、前者は一点見積りであり、後者は範囲見積りとでも表現できようが、より適切な訳語の定着を待って修正する予定である。
- 7) A86節によると、本文の10節(b)は、監査人に、重要な虚偽表示のリスクを識別し評価することにおいて、どの会計上の見積りが高い見積りの不確実性を持っている、したがって、重大なリスクが生じるかもしれないかを決定することを求めている。またA39節は、高い見積りの不確実性を持っているかもしれない会計上の見積りの例を提供している。見積りの不確実性は、このように高い場合を特記する形で、2006年12月公開草案において利用されている。
- 8) これら4つの手続については、2006年12月公開基準で、それらが適用される場合(A54, A60, A73, A76)が全て示され、またその結果得られるものも個別に示されている(A55, A61, A74など)。これらの手続について、特定金額見積りと金額範囲見積りの展開が適用される場合が、他の手続が適切な場合と異なり、見積りとして監査上難しいものと見られる場合の手続として位置づけられている。これらの手続は、監査人が見積りの性格に応じて、組み合わせて使うものであるが、従来の会計上の見積りの監査において選択併用される特徴的な3つの手続(見積りプロセスのレビューとテスト、独自の見積り、後発事象等のレビュー)が、形を変えつつも、前述の4つの手続となっており、その変更の詳細について稿を改め論じたい。なお、2004年12月公開草案から位置づけが変わったものとして、2つの手続について若干指摘しておく。(a)の手続については、2004年12月公開草案には、不可欠の手続として個別項目として位置づけたものの、それを否定するコメントをきっかけに再検討され位置づけが変わっている。(d)について、従来の「独自の見積り」という表記が、「特定金額見積りあるいは金額範囲見積りの作成」になり、「独自」という表現が削除され、また見積りについて、特定金額見積りあるいは金額範囲見積りという表記が導入され、またその内容も従来の基準にあったものを受け継ぎながらも修正されている。
- 9) 開示については、「財務諸表への注記に含まれる会計上の見積りと関連する開示の合理性を評価することは、適用可能な財務報告のフレームワークによって必要とされるか、あるいは自発的に開示されるかにかかわらず、財務

諸表で認識された会計上の見積りを監査するときに適用される本質的に同じタイプの検討事項に関連する。」[IAASB, 2006b, para.A106]とあり、基本的には開示について新しいことを求めているわけではないようである。

- 10) 「判断上の虚偽表示」では、見積りの合理性に関する記述以外に、本文に述べたように後段に「監査人が不適切であると考ええる会計上の方針の選択あるいは適用から生じる差額」というのも、虚偽表示の説明に使われている[IAASB, 2006b, para.A104]。

- 11) 監査人が次のような場合、経営者の努力を不適切と見るという例示がA94(一部略)であげている。

「・十分かつ適切な監査証拠が、経営者が見積りの不確実性の影響をどのように取り上げたのかについての監査人の評価を通して、得られることができないであろう場合。

・例えば、監査人が類似の状況で類似の会計上の見積りの結果における広範な変動に気付いている場合に、さらに会計上の見積りに関連する見積りの不確実性の程度を探究することは必要である場合。

・他の監査証拠が、例えば、監査報告書の日付まで発生する事象のレビューを通じて、入手される可能性は低いであろう場合。

・会計上の見積りの作成における経営者の偏向の指標が存在するかもしれない場合」[IAASB, 2006b, para.A94]

- 12) 2006年12月公開草案では、監査人が文書化すべきものとして、次のようにここで問題としている「見積りの合理性」と「経営者の潜在的な偏向の指標」の二つをあげている。

「監査人は、(a) 重大なリスクを生じる会計上の見積りの合理性についての監査人の結論の基礎、および(b) 潜在的な経営者の偏向の指標を文書化すべきである。」

[IAASB, 2006b, para.21]

これは、2006年12月公開草案において、この二つが非常に重視されているためであるが、次のような2004年12月公開草案の内容から大きく変更されたものである。

「監査人は、次の事項を文書化すべきである。

(a) ~ (c) 省略

(d) 監査人によって認識された虚偽表示

(e) 潜在的な経営者の偏向を示すもの。」

[IAASB, 2004, para.84]

2004年12月公開草案では、監査人によって認識された虚偽表示の記載を求めていたが、それが2006年12月公開草案では、それが消えて、「見積りの合理性について

の監査人の結論の基礎」という記述になっていたことに本稿では、注目したい。これについては、もともと監査調書を対象とする ISA230 との重複を避ける旨が示されている [IAASB, 2006a, para.106]。但し、監査人に会計上の見積りの監査との関連で、このような記載を公開草案で求めたという事実は残っている。